



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 795

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή : i) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, με έδρα στην, επί της οδού και, όπως εκπροσωπείται νόμιμα και ii) του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αθήνας, επί της οδού κατά: της υπ' αριθμ./**07-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 07/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ και του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη όλων των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./07-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 7.561,98 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.780,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.342,97 ευρώ**.

Στην προσφεύγουσα εταιρεία, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με την με αριθμό/10-03-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνέπεια του αρ.πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΠ ΕΞ 2022/17-02-2022 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την από 28/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 που διενέργησε για την οντότητα ΜΟΝ ΙΚΕ, με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, τριάντα εννέα (39) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.600,00€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, εξήντα εννέα (69) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.476,38€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.961,93€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την εταιρεία ΙΚΕ, με ΑΦΜ

Για το φορολογικό έτος 2018 δεν διαπιστώθηκαν διαφορές όσον αφορά τον ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω επαναπροσδιορίστηκε ο ΦΠΑ της χρήσης 2017 ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία Φορολογητέων εκροών	368.153,12	368.153,12	
Αξία φορολογητέων εισροών	397.923,73	352.447,35	45.476,38
Φόρος εκροών	88.356,75	88.356,75	
Φόρος εισροών	66.034,74	58.472,76	7.561,98
ΦΠΑ που καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε	22.321,95	22.321,95	
Μεταφερόμενο πιστωτικό ΦΠΑ προηγούμεν περιόδου			
Προστιθέμενα & αφαιρούμενα ποσά στο φόρο	0,08	0,08	

Ποσό Φ.Π.Α που έχει βεβαιωθεί στη χρήση 2018			
Υπόλοιπο φόρου εισροών	88.356,77	80.794,79	7.561,98
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,02	0,02	
Ποσό Φ.Π.Α που επιστρέφει			
Πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α προς μεταφορά			
Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α	88.356,75	80.794,77	7.561,98
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ			3.780,99
Σύνολο Φ.Π.Α για καταβολή	88.356,75	80.794,77	11.342,97

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενοι ότι:

- Στερείται αιτιολογίας η αιτίαση του φορολογικού ελέγχου ότι οι ύψους 30.476,39 ευρώ αγορές πρώτων υλών από την εταιρεία πλέον ΦΠΑ 3.961,93 ευρώ ήταν δήθεν εικονικές.
- Ο φορολογικός έλεγχος έκρινε τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες προώθησης με την εταιρεία ΙΚΕ ως εικονικές. Όφειλε όμως να αναφέρει τα επικαλούμενα ως δήθεν εικονικά φορολογικά στοιχεία ένα προς ένα κατά ποσό αιτιολογίας και ημερομηνία. Η έλλειψη αυτή καθιστά αναιτιολόγητες τις υπό κρίση προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοίμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές

συναλλαγές της. ...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] **Εικονικό** είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. . Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το

φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...]».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδείου του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «**1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».**

Επειδή, από την από 28/09/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), της **ΥΕΔΔΕ Αττικής**, καθώς και από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικά με την επιχείρηση **ΜΟΝ ΙΚΕ**, με **ΑΦΜ**, η οποία εξέδωσε το 2017 προς την προσφεύγουσα εταιρεία τριάντα εννέα (39) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.600,00€ (αναφέρονται αναλυτικά σε πίνακα της στις σελ 10-11 έκθεσης ελέγχου) προκύπτουν τα εξής:

- Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019.
- Δεν υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον 3ο του 2019 έως σήμερα.
- Η υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2016, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών.
- Δεν έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών ενώ από τον Φεβρουάριο του 2019 έως σήμερα δεν προκύπτει να έχει δραστηριότητα.
- Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Ελέγχου.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από με το με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ**/10-5-2021 απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ - Κεντρική Υπηρεσία- Διεύθυνση εισφορών μισθωτών, στο οποίο αναγράφεται ότι η ελεγχόμενη σύμφωνα με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του ΕΦΚΑ (.....) έχει απογραφεί ως εργοδότης με, πλην όμως ο απενεργοποιήθηκε στην συνέχεια από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΦΚΑ και δεν έχουν υποβληθεί αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις.
- Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο και από το με αριθμ. πρωτ. **ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α** ΕΞ

2021 απαντητικό έγγραφο, όπου ανέφερε ότι για την ελεγχόμενη δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών – εξαγωγών και διαμετακόμισης από και προς τρίτες χώρες.

-Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ενώ τα δύο οχήματα που φαίνονται στο μητρώο της ελεγχόμενης με αριθμούς κυκλοφορίας αποτελούν δύο πολυτελή οχήματα μάρκας αντίστοιχα, που η χρήση τους δεν συνάδει με τις δραστηριότητες της.

-Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει τις δραστηριότητές της, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.

-Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

-Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί από τον έλεγχο.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία, στοιχεία και τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

-Κάθε πίστωση στους λογαριασμούς της ανωτέρω οντότητας μεταφερόταν άμεσα, τις περισσότερες φορές την ίδια ημέρα, με έμβασμα σε λογαριασμό τρίτου. Συγκεκριμένα, συνολικά ποσά ύψους 1.060.272,00€ χρεώνονταν με αιτιολογία προς τρίτους, ενώ συνολικά ποσά 380.039,50€ χρεώνονται ονομαστικά σε εκατόν είκοσι επτά (127) διαφορετικά φυσικά πρόσωπα. Συνολικά ποσά 264.064,00€ γίνονται ανάληψη από ΑΤΜ από τρίτους και τέλος 734.911,92€ με ποικίλες αιτιολογίες μεταφέρονται και πάλι σε τρίτους. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα το υπόλοιπο των λογαριασμών της να παραμένει πολύ χαμηλό. Κατά συνέπεια, δεν ήταν δυνατόν να έχουν λάβει χώρα συναλλαγές ανά χρήση μέσω τραπεζικού συστήματος ικανές να τεκμηριώσουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών της ελεγχόμενης με τρίτους .

Έχει σημειωθεί επί αυτών, η ένδειξη «μετρητοίς» συνήθως πρακτική, προκειμένου να αποφεύγεται η χρήση τραπεζικού μέσου κατά την υποτιθέμενη εξόφληση.

-Αναγράφεται στην περιγραφή των παρεχόμενων αγαθών στα Τιμολόγια –Δελτία Αποστολής η ένδειξη «Διαφημιστικό έντυπο Α5 4χρωμία», ενώ στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών η ένδειξη «Πρωθητικές ενέργειες με εντυποδιανομή». Η εντυποδιανομή όπως αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία λάμβανε χώρα σε διάφορες περιοχές της, όπως σταθμοί Μετρό: ή σε σταθμούς του ηλεκτρικού όπως κτλ. Ο αριθμός των τεμαχίων (πχ 4000 & 8000 τεμάχια) των προς διανομή εντύπων που αναγράφονται στα Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής είναι τέτοιος που για να μεταφερθούν αυτά από την έδρα της εταιρείας ΙΚΕ στις κατά τόπους περιοχές προς διανομή, απαιτείται η χρήση επιβατικού αυτοκινήτου ή μικρού φορτηγού – βαν. Τα εν λόγω ΤΔΑ δεν αναγράφουν αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου και επιπροσθέτως η εκδότρια εταιρεία (.....) δεν διέθετε οχήματα σύμφωνα με την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά τα έτη 2017-2018.

-Το συνολικό τίμημα των 15.000€ καθαρή αξία, που ήταν το κόστος για τις παρεχόμενες υπηρεσίες (διανομή εντύπων) και το σχετικό διανεμόμενο υλικό – φυλλάδια, είναι τέτοιου ύψους που οι δύο (2) συμβαλλόμενοι θα έπρεπε να έχουν καταρτίσει σχετικό συμφωνητικό με τις παρεχόμενες υπηρεσίες, με τη χρονική διάρκεια που αυτές θα παρασχεθούν και την αμοιβή που θα καταβληθεί. Τέτοιο συμφωνητικό δεν προσκομίστηκε, παρόλο που ζητήθηκε από τον έλεγχο, επομένως ο έλεγχος θεωρεί πως αυτό δεν συντάχθηκε.

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικά με την επιχείρηση ΙΚΕ, με ΑΦΜ, η οποία εξέδωσε το 2017 προς την προσφεύγουσα εταιρεία εξήντα εννέα (69) εικονικά στο σύνολο της

συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.476,38€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.961,93€ προκύπτουν τα εξής:

-Είχε γίνει αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της στο μητρώο του TAXIS.

-Η ανωτέρω επιχείρηση, δήλωνε, σύμφωνα με τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, ως έδρα της, εγκατάσταση στην ΤΚ και ως στη θέση "....." Κατά το φορολογικό έτος 2017, οι ιδιοκτήτες των ακινήτων υπέβαλαν ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ –έντυπο Ε2, στα οποία δεν δήλωσαν τα ακίνητα τους να είναι μισθοδοτούμενα από την εταιρεία ΙΚΕ. Συγκεκριμένα το πρώτο ακίνητο (δηλωμένο ως έδρα της) αναγραφόταν ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, ενώ το δεύτερο ακίνητο (δηλωμένο ως αποθήκη χοιροστάσιο της) αναγραφόταν ως κενό και μη ηλεκτροδοτούμενο.

-Σε ερώτηση του ελέγχου προς τον –ΑΦΜ, ιδιοκτήτη κατά ποσοστό 37,5% του ακινήτου επί της θέση ".....", αν γνώριζε την εταιρεία-ΑΦΜ και αν είχε ενοικιάσει το πιο πάνω ακίνητο στην εν λόγω εταιρεία, απάντησε προφορικά αλλά και με υπεύθυνη δήλωση ότι η εν λόγω εταιρεία ουδέποτε έκανε χρήση της αποθήκης.

-Δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, μόνον για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο του ίδιου έτους, έχει υποβάλει Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων μόνο για τους πιο πάνω μήνες (Ιανουάριο-φεβρουάριο 2017), οι οποίες αναφέρουν αποκτήσεις από Βουλγαρία.

-Τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Δελτία Αποστολής), τα οποία εξέδωσε η ανωτέρω εταιρεία και καταχώρησε η προσφεύγουσα εταιρεία στα βιβλία της, όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου έφεραν ένδειξη "ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΜΕΤΡΗΤΑ" , και δεν έφεραν υπογραφές για την έκδοση την παράδοση και την παραλαβή.

-Δεν διέθετε ιδιότητα μεταφορικά μέσα, το είδος των αγαθών- κρέατα και η ποσότητα τους δεν έδινε τη δυνατότητα αυτά να μεταφερθούν παρά μόνο με Ειδικότερα, το με αριθ. κυκλοφορίας όχημα διακίνησης που αναγραφόταν στα πιο πάνω Τιμολόγια Δελτία Αποστολής, άνηκε σε φυσικό πρόσωπο από 11/10/2012, με τόπο διαμονής στην Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ. Επρόκειτο για ΙΧ αυτοκίνητο, 998 κυβικών εκατοστών, ακατάλληλο για μεταφορά

-Από την ανάλυση των δεδομένων των ανωτέρω Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε αρκετές περιπτώσεις οι αγοραζόμενες ποσότητες των ιδίων κρεάτων δεν μεταβάλλονται στο ελάχιστο.

-Σύμφωνα με το σύστημα Elenxis, η εταιρεία αυτή δεν απασχόλησε προσωπικό, το φορολογικό έτος 2017 και δεν διέθετε ιδιότητα μεταφορικά μέσα.

-Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας είχε καταλογίσει στη εταιρεία ΙΚΕ πρόστιμα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα έτη 2015 -2016.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία που προκύπτουν από τις καταστάσεις των άρθρων 14 του ΚΦΔ που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση και τους αντισυμβαλλόμενους αυτής, προκύπτουν αγορές πολύ μικρού συνολικού ύψους σε σχέση με τις πωλήσεις που δηλώνει η ίδια αλλά και οι αντισυμβαλλόμενοι της, ήτοι αγορές συνολικού ύψους 54 χιλ ευρώ (συμπεριλαμβάνονται και οι δαπάνες) ενώ οι πωλήσεις της ανήλθαν συνολικά σε ποσό ύψους 1,5 εκ ευρώ. Επομένως οι αγορές της δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν τις δηλωθείσες πωλήσεις

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2017 από τους ανωτέρω εκδότες, αφορούν σε **ανύπαρκτες** στο σύνολό

τους συναλλαγές, αφού οι εκδότες των στοιχείων ήταν πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθεταν αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωναν, ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων τους, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχουν τη δυνατότητα να διενεργούν πωλήσεις και να παρέχουν υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργούν.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη **ΣτΕ 116/2013**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη **ΣτΕ 1404/2015**, «[...] Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, **το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου**. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο [...]

Με τη **ΣτΕ 1238/2018**, « [...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο

λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο [...]

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) απέδειξαν ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.),

Κατά συνέπεια τα τριάντα εννέα (39) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 15.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.600,00 ευρώ, έκδοσης της εταιρείας **ΙΚΕ**, με **ΑΦΜ** και τα εξήντα εννέα (69) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 30.476,38 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.961,93 ευρώ, έκδοσης της εταιρείας **ΙΚΕ**, με **ΑΦΜ** που η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2017 **ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές του έτους 2017.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 07/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΟΕ**», με **ΑΦΜ** και του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση :

της υπ' αριθμ./**07-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	7.561,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.780,99 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.342,97 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.